

КОМИСИЈА ЗА РАЧУНОВОДСТВО И РЕВИЗИЈУ
БОСНЕ И ХЕРЦЕГОВИНЕ

ИСПИТ ЗА СТИЦАЊЕ ПРОФЕСИОНАЛНОГ ЗВАЊА
ОВЛАШЋЕНИ РЕВИЗОР
(ИСПИТНИ ТЕРМИН: МАЈ 2015.)

ПРЕДМЕТ 12:
НАПРЕДНО ФИНАНСИЈСКО ИЗВЈЕШТАВАЊЕ

I - ЕСЕЈИ

1. Залихе

а) Објасните сличности и разлике у почетном вредновању залиха туђих у односу на залихе властитих учинака! (5 бодова)

Кључна сличност, заправо идентичност, огледа се у чињеници да у оба случаја, иницијалну (почетну) вриједност залиха чини сума свих издатака који су неопходно учињени при њиховом стицању и довођењу залиха у стање за намјеравану употребу. Кључна разлика је у томе што почетну (набавну) вриједност залиха туђих учинака (материјала и робе) чине фактурна вриједност и зависни трошкови набавке, при чему фактурна вриједност одражава суму различитих врста појединачних издатака које је добављач учинио при стицању (набавци, производњи и сл.) тих залиха, док цијену коштања залиха властитих учинака (недовршене производње, недовршених услуга, полупроизвода и готових производа) чине директни и индиректни трошкови њиховог прибављања. Из наведеног произилази и закључак да је поступак израчунавања – калкулације набавне цијене неминовно другачији од поступка који се примјењује код калкулације цијене коштања.

б) У чему видите могуће сличности или разлике у вредновању и презентацији различитих категорија залиха туђих учинака? (4 бода)

Сличност је у томе што се, у зависности од карактеристика рачуноводственог система, као и захтјева садржаних у појединим прописима (на примјер, трговачким или пореским) у свим случајевима, добровољно или због законске обавезе, на набавну вриједност залиха додају или могу додати одређени износи (укалкулисане разлике у цијени, укалкулисаног ПДВ-а, одступања и сл.) који омогућавају да се промјене на залихама прате уз већи обим повезаних информација, чиме се аналитичка и извјештајна моћ рачуноводственог система, укључујући и финансијске извјештаје, повећава. Сличност, односно идентичност је такође и у правилима накнадног вредновања залиха (набавна цијена – цијена коштања или нето продајна цијена, у зависности од тога која је нижа), као и у могућности примјене различитих система и метода за обрачун вриједности реализованих залиха (трајни и периодични систем, односно ФИФО и друге методе). До разлика долази управо због постојања различитих система, метода и техника праћења и обрачуна вриједности реализованих залиха, чији избо и међусобна комбинација утичу на утврђивање различите висине набавне вриједности – трошкова реализованих залиха.

ц) Како промјена вриједности залиха властитих учинака утиче на финансијски резултат периода у случају примјене метода укупних трошкова, као метода билансирања финансијског резултата? (3 бода)

Виша вриједност крајњих у односу на почетне залихе (властитих) учинака, мјерено њиховом цијеном коштања, доводи до корекције укупних пословних прихода навише или укупних пословних расхода наниже, у зависности од прописаног или одабраног концепта за примјену метода укупних трошкова. Супротно томе, нижа вриједност крајњих у односу на почетне залихе (властитих) учинака умањује укупне пословне приходе, односно увећава укупне пословне расходе у периоду. Све ово, наравно, позитивно или негативно дјелује на бруто и нето финансијски резултат периода. Суштина је,

међутим, у томе да се различитим методама и техникама билансирања финансијског резултата не смије угрозити примјена рачуноводствених начела опрезности и узрочности.

д) Како промјена вриједности залиха властитих учинака утиче на финансијски резултат периода у случају примјене метода трошкова продатих учинака као метода билансирања финансијског резултата? (5 бодова)

У суштини, са истим ефектима на финансијски резултат као и у случају примјене метода укупних трошкова, јер висина финансијског резултата у периоду не смије да зависи од начина његовог билансирања. Другим ријечима, и у овом случају је неопходно у потпуности испоштовати рачуноводствена начела узрочности и опрезности. Међутим, у извјештајном смислу, информације које се презентују у билансу успјеха у условима два различита начина билансирања финансијског резултата доста су другачије по свом карактеру. Тако, на примјер, у овом случају бруто финансијски резултат из редовних пословних активности примарно представља разлику између прихода од продаје и трошкова реализованих залиха учинака, док се у случају примјене метода укупних трошкова, акценат примарно ставља на укупним трошковима периода, без обзира да ли се односе на реализоване или нереализоване залихе учинака.

е) Објасните утицај различитих метода билансирања финансијског резултата на примјену рачуноводствених начела узрочности и опрезности! (3 бода)

Као што је (у овој верзији одговора) већ појашњено, различите методе билансирања финансијског резултата не треба да утичу на примјену рачуноводствених начела опрезности и узрочности.

2. Временска разграничења и резервисања

а) У чему видите сличности између пасивних временских разграничења и резервисања? (4 бода)

У оба случаја ради се о обавезама, тј. о туђим изворима финансирања. Билансирање обе категорије ових обавеза има директне везе са примјеном рачуноводственог начела узрочности, тј. потребом да се приходима једног обрачунског периода сучеле сви њима кореспондирајући расходи. И једне и друге служе периодизацији пословних расхода, тј. њиховом правилном временском диспонирању. Коначно, билансирање и једних и других, кроз паралелно билансирање припадајућих пословних расхода, утичу на висину финансијског резултата периода.

б) У чему видите разлике између пасивних временских разграничења и резервисања? (3 бода)

За разлику од ПВР-а, која обухватају обавезе према идентификованим трећим лицима, са познатим износом и познатим роком доспијећа, резервисања обухватају процијењене обавезе, тј. обавезе са неизвјесним роком доспијећа, непознатим повјериоцем и неизвјесним износом, а само понекад процијењене обавезе према идентификованим трећим лицима.

ц) Објасните разлике између процијењених обавеза (резервисања) и потенцијалних обавеза! (5 бодова)

За разлику од процијењених обавеза (резервисања), чији се (будући) настанак веже за висок степен вјероватноће и које су директно повезане са пословним догађајима који су се већ десили и који обично доводе до билансирања одређених прихода (на примјер, прихода од продаје), потенцијалне обавезе представљају обавезе чији настанак или ненастанак зависе од неких будућих догађаја (догађаја након датума билансирања). Због њихове високе неизвјесности у погледу вјероватноће настанка, као и немогућности да се изврши процјена њиховог износа, информације о потенцијалним обавезама дају се у напоменама уз финансијске извјештаје, док су резервисања (трошкови и обавезе) предмет билансирања, па се информације о њима презентују у билансу стања и билансу успех путем за то, специјално одређених књиговодствених конта (рачуна).

д) Објасните разлике између процијењених обавеза (резервисања) и стварних обавеза! (5 бодова)

Стварне обавезе су настале а неизмирене обавезе до датума биланса стања а резултат су примјене одредаба закона, уговора, споразума и сл. Настале су вези са пословним промјенама кроз које су прибављена имовина, признати текући расходи или је умањена нека друга позиција властитих или туђих извора. Као што је већ појашњено, резервисања су будуће обавезе са неизвјесним роком доспијећа и неизвјесним износом, чији настанак се сматра високо вјероватним, а при том је могуће извршити релевантну процјену њиховог будућег стварног износа.

е) Објасните разлике између активних и пасивних временских разграничења! (3 бода)

АВР се односе на унапријед плаћене расходе и обрачунате (зарађене) а ненаплаћене приходе, док ПВР обухватају унапријед наплаћене (незарађене) приходе и обрачунате (стварно настале) а неплаћене расходе. Дакле, АВР представљају облик имовине а ПВР облик туђих (позајмљених) извора финансирања.

3. МРС 33 Зарада по дионици

- a) Циљ израчунавања и објаве ЕПС (Основних зарада по дионици -Еарнингс пер схаре). Мјерење према МРС 33. Ко су обвезници објаве ЕПС
- b) Дефинирај сљедеће појмове: редовна дионица, разрјеђивање и потенцијалне редовне дионице (наведи примјере потенцијалних редовних дионица)
- c) Опиши процес израчунавања разријеђеног ЕПС-а (зараде у бројнику и броја дионица у називнику)
- d) У којим случајевима према МРС 33 долази до "преправљања" израчунавања (ретроактивног усклађивања) основних и разрјеђених ЕПС?
- e) Коментариши утицај откупа властитих дионица на ЕПС. Какав је утицај ове трансакције на већ постојеће дионичаре?

ОДГОВОР:

a) (4 бода)

Циљ ЕПС-а је пружање информација инвеститорима у обичне дионице о припадајућој нето добити (губитку), тј. пружање информација о оствареној нето добити након одбитка дивиденди повлашћеним дионичарима

Основне зараде по дионици израчунавају се дијелењем добити или губитка приписивог редовним дионичарима матичног субјекта с пондерираним просјечним бројем редовних – главних дионица раздобља. (точ.10)

Обвезници утврђивања и објаве ЕПС-а према МРС 33 су пословни субјекти чијим се редовним дионицама тргује на уређеном тржишту или је у поступку издавања редовних дионица на јавним тржиштима вриједносних папира. Према МРС 33 обвезу утврђивања ЕПС-а, када се ради о матрично - подружничкој групи, проводи матично друштво на темељу консолидираних финансијских извјештаја.

b) (4 бода)

Редовна дионица је главнички инструмент који је подређен свим другим скупинама главничких инструмената (точ.5)

Разрјеђивање је смањење зарада по дионици или повећање губитка по дионици настало под претпоставком да су конвертибилни инструменти конвертирани, опције или варанти искориштени, или редовне дионице издане након испуњавања одређених увјета. (точ.5)

Потенцијалне редовне дионице су финансијски инструмент или други уговор који може држатељу дати право на редовне дионице. (точ.5) Примјери потренијалних редовних дионица су: (точ.7)

- a) дужнички инструменти или главнички инструменти, укључујући повлаштене дионице које се могу претворити у редовне дионице
- b) опције и варанти
- c) дионице које се издају након што су задовољени увјети који произлазе из уговорних односа попут купње субјекта или друге имовине.

ц) (5 бодова)

За рачунање разријеђеног ЕПС потребно је размотрити у пословном субјекти све инструменте односно разрједиве вриједносне папире који се често дефинирају као "еквиваленти редовних дионица".

У сврху израчунавања бројника (зарада) код разријеђеног ЕПС субјект треба ускладити добит или губитак приписив редовним дионичарима матичног субјекта са сљедећим учинцима послуже пореза: (точ.33)

- (a) дивиденде или друге ставке везане за разрједиве потенцијалне дионице које су биле одузете у израчунавању добити или губитка приписивог редовним дионичарима матичног субјекта;
- (б) признатим каматама у раздобљу везаном за потенцијалне разрједиве редовне дионице; и
- (ц) било које друге промјене прихода или расхода које би могле произаћи из конверзије разрједивих потенцијалних редовних дионица

У сврху израчунавања називника (дионица) број редовних дионица треба бити пондерирани просјечни број (израчунат као за основни ЕПС) плус пондерирани просјечни број редовних дионица које би се издале за конверзију свих потенцијалних разрједивих дионица у редовне дионице. Разрједиве потенцијалне редовне дионице сматрају се конвертиранима у редовне дионице на почетку раздобља или послје, односно на датум издавања редовних дионица (точ.36)

d) (4 бода)

Ако се број редовних или потенцијалних ваљаних редовних дионица повећава као резултат капитализације, бесплатног издавања или дијелења броја дионица односно ако се број смањује као резултат супротно од дијелења броја дионица израчунавање основних и разријеђених зарада по дионици за сва приказана раздобља треба се ускладити ретроактивно.

e) (3 бода)

Откуп властитих дионица умањује називник ЕПС (пондерирани просјечни број редовних дионица у оптицају) и повећава његову вриједност што има позитиван утјецај на већ постојеће дионичаре.

II – ЗАДАЦИ

1. Друштво "А" д.д. купује 90% дионица друштва "Б" за 175.000 КМ. Друштво "Б" д.д. укупно је емитирало 1.000 обичних дионица номиналне вриједности 100 КМ по дионици.

Извјештаји о финансијском положају прије стицања су сљедеће:

Ставке	"А" д.д.	"Б" д.д.
Грађевински објекти	70.000	30.000
Опрема	70.000	90.000
Залихе	60.000	-
Потраживања	50.000	20.000
Ж-Р	200.000	45.000
УКУПНО ИМОВИНА	450.000	185.000
Обичне дионице по номиналној вриједности	150.000	100.000
Резерве	40.000	-
Задржана добит	60.000	50.000
Краткорочни кредити	200.000	35.000
УКУПНО ОБАВЕЗЕ И КАПИТАЛ	450.000	185.000

Приликом стицања друштва "Б" д.д. утврђено је да је фер вриједност грађевинског објекта друштва "Б" д.д. 40.000.

Ваш задатак је:

- Израчунајте вриједност гоодвилла и мањински интерес (мањински удио) на дан стицања (куповине)
- Рачуноводствено евидентирајте трансакцију стицања дионица у главној књизи "А"
- Саставите консолидирани извјештај о финансијском положају на дан стицања уз приказ елиминацијских књижења

Рјешење:

- а) Утврђивање разлике између укупних трошкова улагања и фер вриједности нето имовине (4 бода)**

Трошак улагања у дионице "Б" д.д.	175.000
Књиговодствена вриједност нето имовине	150.000
- Дионице по номиналној вриједности 100.000	
- Задржана добит 50.000	
Повећање нето имовине до фер вриједности	10.000
- повећање вриједности грађевинског објекта	
Фер вриједност нето имовине	160.000
Припадајући интерес "А" д.д. (160.000 *90%)	(144.000)
Разлика - гоодвилл	31.000
Мањински интерес (160.000 * 10%)	16.000

- б) Рачуноводствено евидентирање трансакције стицања дионица у главној књизи "А" (2 бода)**

	Новац	Удјели у повезаним друштвима
C= 200.000	175.000 (1)	(1) 175.000

- с) консолидирани извјештај о финансијском положају на дан стицања уз приказ елиминацијских књижења (14 бодова)**

Ред. бр.	Ставке	А д.д.	Б д.д.	елиминације		Консол идирано
				Дугује	Потраж ује	
1.	Гоодвилл	-	-	31.000	-	31.000
2.	Грађевински објекти	70.000	30.000	10.000	-	110.000
3.	Опрема	70.000	90.000	-	-	160.000
4.	Удјели у повезаним друшт.	175.000	-	-	175.000	-
5.	Залихе	60.000	-	-	-	60.000
6.	Потраживања	50.000	20.000	-	-	70.000
7.	Жиро –рачун	25.000	45.000	-	-	70.000
	Укупно	450.000	185.000			501.000
8.	Дионички капитал	150.000	100.000	100.000	-	150.000
9.	Резерве	40.000	-	-	-	40.000
10.	Задржана добит	60.000	50.000	50.000	-	60.000
11.	Мањински интерес	-	-	-	16.000	16.000
12.	Краткорочни кредити	200.000	35.000	-	-	235.000
	Укупно	450.000	185.000	191.000	191.000	501.000

2. Друштво ограничене одговорности „Бета“ /у даљем тексту „Друштво“у својим пословним књигама евидентира, између осталог, пословну зграду с припадајућим земљиштем.Набавна вриједност пословне зграде износи КМ 1.000.000, док акумулирана исправка вриједности износи КМ 300.000.Набавна вриједност припадајућег земљишта износи КМ 300.000.Друштво доноси одлуку да се изврши процјена фер вриједности пословне зграде и припадајућег земљишта . Овлаштени процјенитељ је у мјесецу фебруару 2012. године извршио процјену вриједности , те је утврдио да фер вриједност пословне зграде износи КМ 1.000.000, а земљишта КМ 400.000.

Ваш задатак је да на темељу наведених података , сходно мјеродавних МРС/МСФИ, извршите :

1.Одговарајућа књижења ,

2.Да саставите Извјештај о свеобухватној добити Друштва за 2012. годину

уз следеће претпоставке:

- Добит периода /прије обрачуна пореза на добит/ за 2012. годину износи КМ 800.000
- Амортизација укупна за 2012. годину износи КМ 200.000
- Повећање амортизације на темељу ревалоризације КМ 100.000 /ревалоризације сем наведеног Друштво није имало/.
- Стопа пореза на добит 10%.
- нема одступања, сталних нити привремених, у порезном билансу , сем предметних капиталних.

1. КЊИЖЕЊА		бодови 10							
Пословна зграда		Исправка вр. пос. зграда		Земљиште		Ревалоризациона резерва		Рачун доб/губ	
С°	300.000 (1)	(1)300.000	300.000 С°	С° 300.000		(3) 30.000	300.000 (2)	(6) 720.000	800.000 С°
1.000.000				(4) 100.000		(5) 10.000	100.000 (4)	(7) 80.000	
(2)						(8) 90.000			
300.000									
Одгођене пор. обавезе		Акумулација		Обавезе за пор. на добит		Амортизација		Амортизација од рев.	
(9) 9.000	30.000 (3) 10.000 (5)		720.000 (6) 90.000 (8)		80.000 (7) 9.000 (9)	С° 200.000		С° 100.000	

- (1) Салдирање књиговодствене вриједности
- (2) Ревалоризација пословне зграде
- (3) Евидентирање одложених пореских обавеза по основу рев.пословне зграде
- (4) Ревалоризација земљишта
- (5) Евидентирање одложених пореских обавеза по основу земљишта
- (6) Пренос нето добити периода у акумулацију
- (7) Евидентирање пореза на добит од добити периода
- (8) Евидентирање реализованих ревалоризационих резерви
- (9) Евидентирање пореза на добит по основу реализованих ревалоризационих резерви

2. ИЗВЈЕШТАЈ О СВЕОБУХВАТНОЈ ДОБИТИ

10 бодова

А	ДОБИТ РАЗДОБЉА	У КМ
1	Добит раздобља	800.000
2	Порез на добит раздобља	80.000
3	Нето добит раздобља	720.000
Б	ОСТАЛА СВЕОБУХВАТНА ДОБИТ / ДОБИЦИ-ГУБИЦИ / УТВРЂЕНИ ДИРЕКТНО У КАПИТАЛУ	
1	Добици од ревалоризације сталних средстава	400.000
2	Обрачунати одложени порез по основу свеобухватне добити	40.000
3.	Нето остала свеобухватна добит	360.000
Ц /А+Б/	УКУПНО СВЕОБУХВАТНА ДОБИТ ПЕРИОДА	1.080.000